



DE L'INFLUENCE DE LA MÉTHODE SUR L'OBJET DE RECHERCHE : LE CAS DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT

Bernard Gumb

► To cite this version:

Bernard Gumb. DE L'INFLUENCE DE LA MÉTHODE SUR L'OBJET DE RECHERCHE : LE CAS DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460411

HAL Id: halshs-00460411

<https://shs.hal.science/halshs-00460411>

Submitted on 4 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

***DE L'INFLUENCE DE LA MÉTHODE SUR
L'OBJET DE RECHERCHE :
LE CAS DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT***

Bernard Gumb

Grenoble École de Management

12 rue Pierre Sépard

38 003 Grenoble Cedex 01- France

gumb@grenoble-em.com

Résumé : il est ici question de méthodologie davantage que d'audit. L'objectif est de montrer en quoi le positionnement méthodologique du chercheur conditionne la nature même de l'objet de recherche. La démonstration s'appuie sur des recherches portant sur la « qualité de l'audit », et aboutit à montrer la nécessité d'une émancipation des dichotomies traditionnelles quali/ quanti etc.

Mots-clés : contenus, processus, méthodologie, objet, audit.

Summary: the communication is about methodology more than about audit quality. The aim is to show how the researchers' methodological positioning influences the nature of the research object. The demonstration relies on researches about "audit quality", and tends to prove the necessity to go beyond traditional oppositions, like between quali- and quantitative approaches and so on...

Key words: variances, process, methodology, object, audit.

Introduction

Le thème de la « qualité de l'audit » est régulièrement l'objet d'analyses parfois controversées, surtout dans des contextes post-crisis. C'est là un sujet qui n'intéresse pas que les chercheurs académiques, loin s'en faut. Les lobbies d'épargnants, les pouvoirs publics ou la presse financière s'emparent régulièrement de la question, proposant de nouvelles pistes, votant de nouvelles lois etc.

De son côté, le chercheur en sciences de gestion s'intéresse à l'audit en tant qu'objet central, aux confins des fonctions de contrôle, de gouvernance, de relation d'agence, de signal vis-à-vis des marchés financiers. Les problématiques liées à la qualité de l'audit sont abordées sous divers angles, en empruntant diverses méthodologies. Le présent article n'a pas vocation à mener une revue de littérature exhaustive sur le sujet, ce qui a déjà été tenté par ailleurs¹. Le propos est ici de montrer que le choix de la méthode de recherche n'impacte pas uniquement la validité des conclusions, mais aussi l'objet même de la recherche.

Dans sa première partie, l'article reprend une typologie des grandes options qui s'offrent au chercheur en sciences de gestion. Plutôt que de reprendre la classique dichotomie quali / quanti, notre approche s'appuie sur le *distinguo* entre analyses de contenu et analyses de processus.

Dans un second temps, des exemples de recherches relatives à l'audit sont proposés, en lien avec la typologie évoquée. Les exemples n'ont pas été choisis en fonction de leur robustesse académique, mais plutôt en fonction de leur originalité ou de leur « idéal-typisme » méthodologique. Nous montrons en troisième partie comment certaines recherches combinent diverses méthodologies.

La quatrième partie est une phase de discussion, mais d'une discussion qui ne porte pas tant sur la question de la « qualité de l'audit » en elle-même que sur celle du renversement épistémologique entre l'objet de la recherche et le choix des méthodes. Contrairement à ce que laissent entendre les manuels orthodoxes de la recherche, ce n'est donc pas toujours l'objet qui conditionne la méthode... Et c'est même souvent le contraire. La réflexion devrait inspirer les chercheurs en sciences de gestion en général, et en audit en particulier.

1. Les grandes options méthodologiques

Le choix de la méthodologie est une phase critique, même lorsque l'objet de recherche a été correctement constitué. Il va évidemment dépendre du positionnement épistémologique du chercheur. Mais il dépendra aussi, on le verra, de circonstances plus prosaïques liées à la disponibilité de données ou d'un chantier de recherche particulier.

Nombre d'ouvrages, pour segmenter la panoplie des méthodes à disposition du chercheur, reprennent la distinction classique quali / quanti. Les méthodes qualitatives ne s'appuient pas sur des évaluations chiffrées des variables étudiées, et sont souvent de nature inductive. C'est par exemple le cas des méthodes de codage ouvert préconisées par Glaser & Strauss dans le cadre de la théorie enracinée que nous évoquerons plus loin. Le projet de recherche consiste alors à faire émerger des concepts à partir des observations. On ne s'étonnera donc pas de voir le qualitatif fréquemment associé à ces démarches interprétatives.

Au contraire, les méthodes quantitatives sont volontiers associées à des logiques déductives, où l'on évaluera des variables préexistantes en termes d'occurrence, de représentativité, de probabilité etc. On les verra souvent mises en œuvre dans des protocoles positivistes. Mais la

¹ Voir notamment Francis (2004).

segmentation n'est pas si simple : nous verrons ici par l'exemple que l'on peut faire du qualitatif déductif comme on peut faire du quantitatif inductif au service d'une logique interprétative. Qui plus est, de nombreux objets de recherche pourraient se prêter aux deux options. Si tant est que l'on fasse le choix de l'une ou l'autre option, on aurait encore à choisir en son sein les méthodes précises à pratiquer... Sans compter qu'on peut envisager de combiner les deux approches ! La question du choix des méthodes ne se limite donc pas en un simple arbitrage quali / quanti.

Nous empruntons ici à Van de Ven (1992) sa distinction entre l'analyse de contenus et l'analyse de processus². Ce distinguo est utile pour passer de l'objet de recherche au choix de la méthodologie (ou ensemble de méthodes).

1.1. L'analyse de contenus consiste à étudier les liens entre des variables d'un champ précédemment modélisé. On parlera de variables indépendantes lorsqu'elles sont de nature explicative (*explicantia*), de variables dépendantes pour traduire le phénomène à expliquer (*explicanda*). Boudon³ parle d'« analyse de variables concomitantes » cherchant à déterminer des causalités entre diverses dimensions ou caractéristiques d'un espace social. La perspective positiviste s'appuie sur le postulat de la répétition des observations comme garantie de validité des conclusions. Ainsi, si l'on observe, dans un contexte précis, un lien entre l'utilisation d'un outil de gestion et la performance financière des entreprises, on sera tenté de répéter l'observation en introduisant d'autres variables explicatives... ce qui revient à modifier le contexte. On se rendra compte ainsi – par exemple – que ce lien existe dans l'industrie *high tech* américaine, mais n'est pas démontré dans les sociétés de service européennes. On sera dans tous les cas prudent sur le postulat de causalité.

Si l'on en vient à la qualité de l'audit, l'on peut partir de l'hypothèse que la qualité d'un audit dépend de telle ou telle variable. Il est possible de rechercher des causalités entre, par exemple, l'expérience de l'auditeur et la qualité des missions d'audit effectuées (Abdolmohammadi M. & Wright A. 1987). Si plusieurs expérimentations successives montrent une relation positive entre l'expérience d'un auditeur (*explicantia*) et la qualité des missions menées (*explicanda*), on pourrait alors en conclure une causalité entre les deux variables.

Mais la recherche de causalités, souvent efficace en sciences de la nature – du moins lorsque les protocoles d'expérimentation sont standardisables – est plus délicate et fragile en sciences sociales. Tout comme chez Durkheim (1897) la corrélation inverse entre la variable mariage (*explicantia*) et la variable suicide (*explicanda*) ne permet pas de conclure à une causalité effective (« ils se suicident moins souvent **parce qu'ils** sont mariés »), on ne pourra pas s'arrêter ici à conclure qu'« ils font des audits de qualité **parce qu'ils** sont expérimentés ». Non seulement la proposition paraîtrait tautologique et très peu contre-intuitive, mais elle serait aussi fragile, ne serait-ce qu'en raison d'effets d'interaction⁴ entre les variables explicatives.

Certes, le repérage de variances est plus souvent un projet positiviste qu'interprétatif. Très souvent aussi, on utilisera des techniques quantitatives (calcul de corrélations, régressions, dépouillement de questionnaires sur de grands échantillons, recours à des bases de données financières...). Il arrive aussi que des techniques qualitatives permettent de mettre en exergue des liens significatifs entre variables : une analyse lexicale des contenus de discours peut

² L'auteur distingue les *variance analysis* et les *process analysis*. Pour ne pas confondre avec l'analyse de variance (ANOVA), nous préférons parler ici d'analyse de contenus ou de variables. Pour l'analyse de processus on parle parfois d'analyse longitudinale. Pour l'analyse dite « de contenus », ne la confondons pas avec l'analyse de contenu qui est une méthode spécifique d'analyse qualitative.

³ Boudon R. (1970) L'analyse mathématique des faits sociaux, 2^{ème} édition, Boudon, Paris.

⁴ Yule U. (1896) On the Correlation of Total Pauperism with Proportion of Out-Relief; *The Economic Journal*, Vol. 6, No. 24., pp. 613-623.

révéler, par exemple au travers d'analyses factorielles de correspondance, des proximités ou des oppositions intéressantes.

1.2. L'analyse de processus emprunte une perspective essentiellement longitudinale. Elle peut trouver son sens en prolongement d'une analyse des contenus. La répétition d'observations de variations concomitantes peut ainsi faire office de description d'un changement de perspective sur le phénomène étudié. Mais notre chercheur peut aussi ressentir le besoin, soit de traduire le **processus** – d'audit par exemple – sous forme de cycles ou de phases distinctes successives, soit de le replacer dans une perspective historique qui en expliquerait les origines et les récentes mutations (en rapport par exemple avec la théorie de l'agence). Dans les deux cas, il s'agit bien d'analyser des processus.

Mais une telle analyse peut aussi – et peut-être surtout – avoir sa propre légitimité. Elle peut s'appuyer sur l'analyse de séries temporelles ou encore se doter d'un panel d'observation. « Ainsi supposons qu'on veuille analyser les effets d'une émission de propagande sur une attitude donnée. On peut alors soit réaliser en laboratoire une expérience avec groupe-témoin soit procéder à une observation par la méthode du panel. Dans le premier cas, on court le risque d'obtenir des résultats affectés par la situation expérimentale, tandis que la seconde méthode permet de respecter la situation naturelle, tout en rendant possibles les opérations de contrôle nécessaires » (Boudon 1970, p. 254). L'auteur compare ici une analyse de contenus avec une analyse de processus, avec un penchant pour cette dernière. Le recours à un panel plutôt qu'à la simple répétition d'une expérimentation est un premier pas vers le longitudinal.

On peut certes appliquer à des processus des modèles mathématiques (au travers de simulations, de chaînes de Markov, d'analyses démographiques...). Toutefois, la logique de processus trouvera surtout son sens lorsqu'elle participe à la construction même de l'objet de recherche. C'est le cas lorsque le chercheur s'oriente vers une segmentation du phénomène étudié en différentes phases, dans une logique de type « cycle de vie » par exemple. Ou encore lorsqu'il le représente sous une forme téléologique, dans un enchaînement de causalités entre les moyens et les finalités. La dialectique est une autre alternative, consistant à interpréter le processus comme la résultante de tensions ou de conflits « historiques », par exemple au travers d'une approche marxiste (*labor process theory*). D'aucuns préféreront inscrire leur question de recherche dans un présupposé évolutionniste, de sélection naturelle des meilleures pratiques ou d'adaptation à l'environnement. À ces quatre familles proposées par Van de Ven & Poole (1991) rappelées en figure 1, on pourra judicieusement ajouter les « anarchistes », qu'ils soient pragmatiques par conviction, théoriciens du chaos ou logiciens du flou...

*Figure 1. Familles théoriques en analyse des processus
(librement inspiré de Van de Ven & Poole 1991)*

	Cycles de vie	Téléologie	Dialectique	Évolution	Anarchie
Écoles	Développementalistes Ontogénèse Biogénèse Théories fondées sur les phases	Fonctionnalistes Planificateurs Bureaucrates Rationalistes	Polémologues (tensions, conflits...) Thèse / antithèse synthèse Forces contradictoires	Sélection naturelle Gradualisme Adaptation à l'environnement	Pragmatiques Logiques floues Déconstructivistes Théories du chaos
Auteurs de réf.	Nisbet, Piaget	Weber, Parsons	Marx, Freud	Darwin, Lamarck	March, Feyerabend

Dans la plupart des cas, le chercheur qui emprunte une posture historique va se référer à une famille de pensée qui lui servira de cadre conceptuel pour l'analyse de son processus. Les théories de l'isomorphisme institutionnel (DiMaggio & Powell 1983) ou de la structuration

(Giddens 1984) sont des cadres conceptuels régulièrement empruntés dans divers domaines des sciences de gestion.

Poussée à bout, l'analyse de processus conduit à l'élaboration d'une théorie générale au sein de laquelle l'existence même du processus est la thèse principale⁵.

Mais une analyse de processus ne s'appuie pas forcément sur une théorie historique approfondie. On pourra de manière plus prosaïque étudier les processus de changement ou d'innovation, ou encore les processus de prise de décision ou d'alignement stratégique. On est ainsi davantage porté vers l'observation de phénomènes, et l'on s'orientera alors vers des techniques liées à l'analyse historique « de terrain » ou à l'ethnographie : exploitation d'archives, recherche documentaire, génération de récits, narration, études de cas par observation etc. Nous y reviendrons par l'exemple.

1.3. Comparaisons

Cette dichotomie contenus / processus, dont nous verrons plus loin qu'elle n'est pas une opposition, peut être croisée avec le binôme classique quali / quanti. On obtient alors un panorama synthétique des méthodologies tel que présenté en figure 2.

Figure 2. Panorama synthétique des modèles d'analyse

	Contenus	Processus
Méthodes qualitatives	Analyses lexicales Études de cas	Études de cas longitudinales Observation Analyse historique Étude clinique
Méthodes quantitatives	Analyses causales Expérimentations Simulations	Modèles de diffusion Modèles simulés Processus stochastiques et chaînes de Markov Panels longitudinaux

Pour en finir avec cette segmentation, voici un récapitulatif des présupposés de chaque approche.⁶

Les modèles d'étude de contenus s'appuient sur les présupposés suivants :

- Les entités étudiées sont stables mais leurs attributs ont vocation à varier. Le métier d'audit (par exemple) est alors réputé figé en tant qu'entité constituée d'un jeu de

⁵ Boltanski & Chiapello (1999) fournissent un exemple typique d'une construction de théorie. L'approche est de nature dialectique : l'idée de départ est d'analyser non pas la crise du capitalisme, mais celle de sa critique. Les deux sociologues analysent la récente transformation du capitalisme au travers – en gros – du remplacement d'un paradigme hiérarchique par une culture de réseaux. La critique s'étant structurée en opposition à un capitalisme bureaucratique, elle n'a pas (encore) su s'adapter au nouveau discours, ce « nouvel esprit du capitalisme » qui sert de titre à l'ouvrage. Le propos s'appuie sur une analyse lexicale de deux corpus de « textes de management » : l'un datant des années soixante, l'autre des années quatre-vingt dix. Les deux corpus (d'une soixantaine de textes chacun) ont été traités par un logiciel (Prospero©) en vue d'une analyse avec une double approche :

- Une approche lexicographique qui opère un recensement des occurrences étiquetées par catégorie lexicale ;
- Une approche herméneutique qui, via une assistance ce contrôle manuel, va constituer des catégories significantes.

On a donc ici la construction d'une théorie étayée par une analyse systématique des concepts véhiculés dans la littérature managériale. Le point faible de cette option méthodologique réside dans la tentation pour le chercheur d'auto-justifier sa théorie par une analyse cousue de fil blanc. Il risque d'être influencé par ses observations et lectures préalables qui vont conditionner un choix de méthodologie orienté vers la confortation de son choix théorique. La Suprême Théorie n'est alors pas loin, et seule une grande rigueur méthodologique parvient à éviter cet écueil.

⁶ Nous nous inspirons ici librement de Poole M.S. & al. (2000).

variables qui le caractérisent... et dont les variations ont un caractère explicatif. On mesurera ainsi les variables, et non pas tant l'entité étudiée en tant que telle.

- L'objectif est d'expliquer les causalités efficientes, à isoler les facteurs qui influencent réellement l'objet étudié. D'autres causalités – comme la causalité finale⁷ – sont négligées. On raisonne *ceteris paribus* (toutes choses égales par ailleurs).
- Une démonstration de causalité a vocation à s'appliquer à divers contextes. Cette question de la généralisation est cruciale dans les études de contenus. La répétition des observations est un moyen de tester la robustesse de la causalité. On n'hésitera pas, en cas d'instabilité, à introduire de nouvelles variables. Pour les études concernant l'audit, on cherchera à reproduire des protocoles similaires à différents contextes (en fonction des normes comptables, des pays, de la taille des cabinets...).
- L'ordre chronologique des influences repérées a peu d'importance. Ce type d'étude gagne d'ailleurs à s'inscrire dans une séquence temporelle courte. En comptabilité et en audit financier notamment, on comprend bien que les observations gagnent à être menées sur des jeux de comptes comparables entre eux (tous les comptes consolidés publiés à fin 2005 par exemple), et non pas sur des données hétérogènes d'un point de vue temporel⁸.
- Les effets à long terme sont difficilement détectables. Il s'agit donc de favoriser les causalités immédiates, ou tout du moins de supposer qu'elles sont immédiates. C'est là une limite inhérente à nombre de recherches qui (par exemple) mettront en relation le montant des investissements de R&D et les performances boursières des entreprises. Il y a une causalité potentielle à la fois immédiate (un effet de communication financière) et différée (le temps d'exploiter sur le marché les produits développés).
- Le statut d'une variable est figé dans le temps. La reproductibilité des observations nécessite cette unicité. Qui plus est, lorsqu'on dira que la variable explicative X a un effet positif sur Y (variable expliquée) on ne traitera pas pour autant les exceptions, alors que les cas les plus intéressants sont peut-être ceux où cet effet positif ne se produit pas. À supposer que l'expérience de l'auditeur ait un effet positif sur la qualité de l'audit (hypothèse intuitive), quid des cas où cet effet est négatif ?

On a donc compris que ce type de recherches nécessite de reconstruire une réalité en la segmentant en unités mesurables. On aboutit ainsi forcément à une simplification de cette réalité, dont on obnubile notamment la dimension historique et temporelle. Voilà d'ailleurs pourquoi on court ici le risque d'empirisme abstrait (Mills 1967) où l'on se condamnerait à reproduire sans fin des protocoles empiriques qui ne feraient que confirmer leur relative validité externe.

Les modèles d'étude des processus s'appuient sur d'autres présupposés :

- Les entités étudiées ne sont pas stables dans le temps. Au-delà des modifications de leurs caractéristiques, elles connaissent des évolutions ou des ruptures fondamentales : les entreprises fusionnent ou disparaissent, les métiers évoluent, le vocabulaire se renouvelle etc. Il y a alors changement de nature qualitative, difficilement mesurable par un jeu de variables. Ne serait-ce que du fait de diverses réglementations et d'évolutions technologiques, la pratique du métier d'auditeur financier a évolué ces

⁷ La causalité est un concept que l'on doit à Pierce, et dont Valois (1991) donne une illustration limpide : pour aboutir à l'objet « Statue », il faut passer par une causalité matérielle (le bloc de pierre) et une causalité efficiente (le sculpteur). Mais la cause finale est d'ordre culturel ou artistique : pour qu'une statue soit érigée, il ne suffit pas qu'un sculpteur et un bloc de pierre se croisent. De même, on peut dire que la cause finale de la bougie, c'est l'éclairage. « On appelle CAUSE FINALE *ce en vue de quoi une chose est faite ou existe* » (Valois 1991, p.196).

⁸ Ce qui n'empêcherait pas de reproduire une même observation sur des jeux de comptes à fin 2006, non sans rencontrer des biais : éventuel changement de normes comptables, changements de périmètres, changements de composition du panel (SBF 120 par exemple) etc.

dernières années. Dès lors, les variables qui mesurent la qualité de l'audit ont-elles conservé leur pertinence ? Selon Poole & al. (op.cit. p. 41) l'événement est l'unité « naturelle » d'un processus.

- Le dogme « toutes choses égales par ailleurs » n'est pas de mise, car les causalités sont multiples, notamment influencées par des événements exogènes au modèle. Des modifications structurelles peuvent se produire sans être prises en compte par les variables du modèle. Les causalités peuvent même être inversées : les auditeurs expérimentés ne feraient alors pas des audits de qualité parce qu'ils ont de l'expérience, mais ils acquerraient de l'expérience parce qu'ils font des audits de qualité.
- Le principe de souplesse ou d'adaptabilité est supérieur au principe de généralité ou de robustesse. Une théorie basée sur les processus sera d'autant plus valable qu'elle pourra s'adapter à divers cas de figure, même si cette adaptation n'est que partielle. On recherchera alors des permanences significatives dans des contextes d'apparence tout à fait différents. Les théories de l'agence ou de l'isomorphisme – entre autres – ont montré leur pertinence dans des recherches portant sur l'audit et le contrôle interne (voir plus loin).
- L'ordre chronologique des événements et les séquences temporelles ont une importance capitale. En termes de prise de décision par exemple, on sait que la manière d'envisager le processus est extrêmement importante. Le modèle de la corbeille (March & Olsen 1986) a démontré des particularités significatives dès lors que la solution préexiste au problème.
- Les effets à long terme sont intégrés dans l'analyse. L'historique de l'entité étudiée fait partie de ses caractéristiques, et ses particularités sont susceptibles d'influencer fortement son état actuel. L'affaire Enron-Andersen a fortement influencé les discours sur les métiers de l'audit et du contrôle interne, et ce probablement de manière différente selon les pays, la taille des cabinets, les secteurs d'activité etc. Au sein d'une entité donnée, les actions entreprises ont des effets souvent différés sur des variables, et les événements significatifs ont eux-mêmes des durées très diverses.
- Une entité – mais aussi une variable ou un événement – est amenée à évoluer dans le temps. Les fonctions de contrôle, par exemple, ne sont pas du tout de même nature selon que l'entreprise soit cotée ou non, selon sa taille ou la nature de son « business modèle ». Ces variations de nature sont en elles-mêmes intéressantes, au point de devenir l'objet de recherche, lorsque l'on observe par exemple les effets sur une firme de l'implantation d'un ERP ou de son introduction en bourse.

Nous verrons plus loin que, sur une même problématique, les deux options sont ouvertes. Pour éclairer le choix du chercheur, nous allons illustrer ces méthodes par des exemples.

2) Modalités de mise en œuvre liées à l'objet « qualité de l'audit »

Pour bien comprendre le potentiel méthodologique offert dans ce registre, nous empruntons ici le fil rouge de la qualité de l'audit. Cela permettra de comparer entre eux les différents choix de méthode sur un même terrain.

2.1. La problématique de la qualité de l'audit.

Un certain nombre de sinistres financiers (les Savings & Loans, Enron, Parmalat, Madoff...) reposent régulièrement la question de la qualité des contrôles externes menés par les commissaires aux comptes au sein des grandes entreprises cotées. Il y a donc là un sujet qui concerne la presse financière, les régulateurs de la profession, ainsi que la recherche en sciences de gestion qui s'intéresse depuis longtemps à la question de la « qualité de l'audit ». Pour entreprendre une telle recherche sous un angle quantitatif, la première tâche consistera à

modéliser cette notion abstraite. Selon De Angelo⁹, la qualité de l'audit consiste en « la probabilité que l'auditeur externe détecte une anomalie présente dans les états financiers (sa compétence), et la révèle au marché (son indépendance) ». Le problème est posé d'emblée : comment mesurer cette probabilité ? Cela est quasiment impossible. Dès lors, on va rechercher des substituts (ou des proxys) : la dépendance économique de l'auditeur vis-à-vis du client, la réputation du cabinet, sa taille, l'ancienneté des relations... C'est ainsi que procèdent Piot & Janin (op.cit. 2004) qui, dans une perspective positiviste, étudient « les variables de qualité de l'audit, d'agence et de gouvernance sur la composante discrétionnaire estimée du résultat comptable (*accruals* discrétionnaires) ». De même que les proxys liés à la qualité de l'audit¹⁰ sont des indicateurs manifestes de ce niveau de qualité, ces *accruals* discrétionnaires seront des indicateurs de « gestion du résultat », autrement dit de manipulations comptables. Là aussi les auteurs s'appuient sur un modèle existant : le modèle de Jones qu'ils testent par calcul des corrélations de Pearson et par une analyse de variance (ANOVA).

Dans une perspective plus constructiviste, on peut aborder cette même question de la qualité de l'audit en focalisant la recherche sur un élément considéré comme étant critique dans le processus d'audit : les relations supérieurs / subordonnés dans les cabinets d'audit, l'étude des cas de défaillance (*audit failures*), les relations auditeur / audité, l'arbitrage entre coût et qualité... Des exemples seront fournis plus loin.

2.2. Modalités d'analyse de contenus : exemples et limites

2.2.1. L'expérimentation

Revenons à l'approche quasi-expérimentale développée par Piot & Janin (voir Figure 1). En sus des variables liées à la qualité de l'audit et des relations d'agence (supposées interdépendantes), les auteurs introduisent des variables de contrôle relatives à des modalités de gouvernance, ainsi qu'une variable binaire de cotation sur le « marché américain ». Le schéma en figure 3 synthétise le modèle formel ainsi que le sens des hypothèses (indiqué par les signes + ou -) : la qualité du processus d'audit est supposée avoir une influence défavorable à la gestion du résultat, alors que la pression des marchés financiers nord-américains aura un effet encourageant à la manipulation comptable.

Le modèle ainsi constitué est alors l'objet de statistiques univariées puis multivariées portant sur un échantillon de 102 groupes non financiers observés sur trois ans (de 1999 à 2001). Les conclusions sont pour la plupart nuancées, avec cependant quelques facteurs notables, dont :

- Il n'y a pas d'influence de la présence d'un *Big Five*¹¹ sur la gestion des chiffres comptables.
- La présence d'un comité d'audit a un effet réducteur sur ces pratiques.

En ce qui concerne la première conclusion, elle s'oppose aux observations similaires menées aux États-Unis. Les auteurs imputent cette opposition à la différence juridique des statuts des commissaires aux comptes dans les deux pays... sans être en mesure de tester ce lien. Pour la seconde observation, la corrélation est interprétée comme une causalité, et rien ne permet

⁹ Cité par Piot C. & Janin R. 2004, « Qualité de l'audit, gouvernance et gestion du résultat comptable en France », 25^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans, 12-14 mai et 3^{ème} Colloque International Gouvernance et Juricomptabilité, HEC Montréal, 3-4 juin 2004.

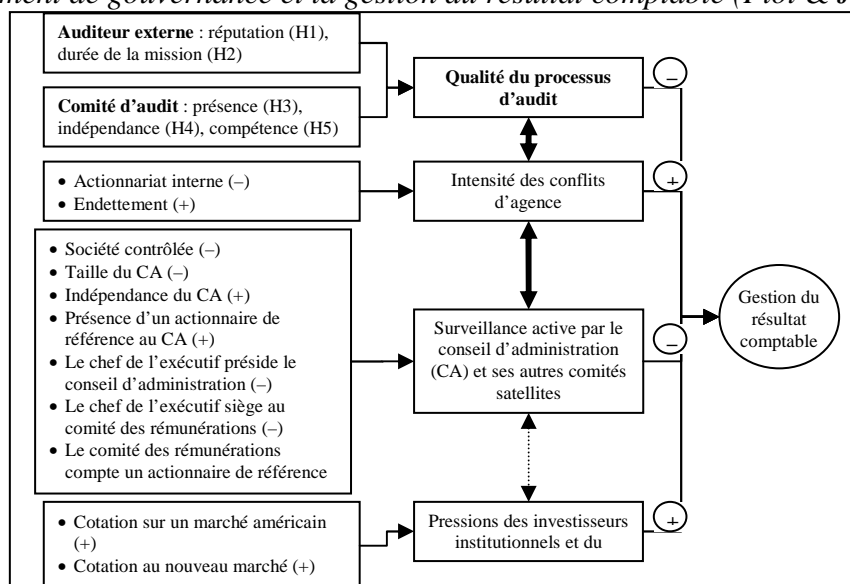
¹⁰ Et par extension à d'autres facteurs de contrôle (agence) et gouvernance, que des modèles préexistants relient à la qualité de l'audit : présence de comités d'audit, indépendance du conseil d'administration etc.

¹¹ Les Big Five (ou Big X... de moins en moins nombreux, notamment au gré des fusions) sont les cinq gros cabinets internationaux à forte réputation : Deloitte, Ernst & Young, Price Waterhouse Coopers, KPMG et, à l'époque, Arthur Andersen.

cependant de traduire un effet historique quant à la généralisation des comités d'audit et son effet sur les pratiques de gestion des résultats.

On a donc ici un exemple significatif d'une analyse des variances portant sur la qualité de l'audit en tant que variable intermédiaire (explicative, mais aussi expliquée). L'approche est quasi-expérimentale. On y trouve les forces (robustesse, reproductibilité, fondements théoriques) et les limites (conclusions limitées, non prise en compte des processus) de telles démarches¹².

Figure 3. Un exemple de modélisation : liens entre qualité du processus d'audit, l'environnement de gouvernance et la gestion du résultat comptable (Piot & Janin 2004)



Tout en s'inscrivant dans une logique similaire, Prat dit Hauret (2003) s'inspire d'emblée d'un corpus théorique issu de la psychologie : le développement moral cognitif. Issue des théories de Piaget sur le développement de l'enfant, cette notion est ici transposée à la question de l'éthique... laquelle est précisément considérée comme une caractéristique critique dans la pratique de l'audit. La question est d'autant plus sensible pour les chercheurs que plusieurs travaux ont montré que la sensibilité éthique des auditeurs était généralement moyenne, et en tous cas inférieure à celle de plusieurs autres professions. Ponemon (1992) a même montré que les auditeurs au niveau éthique bas – et en ceci homogène avec celui des dirigeants du cabinet – avaient une plus grande propension à grimper dans la hiérarchie. Le lien avec la qualité de l'audit est patent, car il est tentant d'ériger la problématique de l'éthique des acteurs comme un facteur déterminant de la qualité du processus d'audit.

L'approche expérimentale employée par Prat dit Hauret repose sur l'administration d'un test fondé sur six dilemmes éthiques (le DIT, ou *Defining Issues Test*) à des auditeurs¹³. Chacun d'entre eux est amené à prendre position dans ces dilemmes, tout en répondant à des questions annexes à même d'éclairer son choix. Par ailleurs, les mêmes auditeurs sont soumis à quatre situations d'audit délicates, au travers desquelles leur niveau d'indépendance est testé. Dans la foulée, l'auteur analyse le niveau de développement moral cognitif des auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé. La principale conclusion de l'analyse de variance univariée est que « les auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé sont ceux qui

¹² Ces limites sont bien indiquées dans la version « aboutie » de l'article paru dans *European Accounting Review* : Piot C. & Janin « Audit Quality and Earnings Management in France » (July 2005).

¹³ Prat dit Hauret reprend ainsi une méthodologie employée par une dizaine de recherches antérieures portant sur l'audit. Il renouvelle lui-même une approche similaire en 2007 : Éthique et décisions d'audit, *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1, Tome 13, pp. 69-86.

ont un niveau de développement moral cognitif conventionnel » (op.cit. p. 131), lequel niveau est le stade intermédiaire parmi les trois définis par Piaget.

Le questionnaire auto-administré, adressé à 553 commissaires aux comptes, a obtenu un bon quart de taux de retour avec 152 réponses exploitables. Bien que ce taux de retour soit intéressant, cette expérience évalue davantage les raisonnements des individus quant à leurs actes que ces actes eux-mêmes. Le processus d'audit y est ramené à des situations qui, *in fine*, n'en rendent compte que de façon partielle. En revanche, une telle recherche peut être reproduite à l'identique dans un autre contexte, et offre donc de bonnes possibilités en termes de comparaisons (validité externe élevée).

2.2.2. L'enquête

Il est possible d'aborder la question de la qualité du processus d'audit d'une toute autre manière. On peut envisager la problématique sous un angle critique en empruntant le point de vue interne d'un cabinet. C'est ce que fait Herrbach (2000) dans une thèse qui s'appuie sur des approches jusque là spécifiques à des recherches américaines ou britanniques. L'objectif est d'analyser les « comportements de réduction de qualité de l'audit », c'est-à-dire les comportements de négligence professionnelle des collaborateurs salariés de cabinets d'audit.

La relation entre l'auditeur (le collaborateur) et son employeur (le cabinet) est considérée sous l'angle contractuel. Plutôt que de retenir les acceptions économique (la relation d'agence) ou juridique (le contrat de travail), Herrbach emprunte à la psychosociologie la notion de contrat psychologique. L'investigation se déroule en deux phases :

- une première, de nature quantitative, axée sur un questionnaire envoyé à un échantillon de jeunes collaborateurs de grands cabinets d'audit ;
- une seconde phase qualitative basée sur des entretiens semi-directifs de recherche avec certains répondants au questionnaire.

Le taux de retour sur le questionnaire a été correct (170 réponses exploitables parmi 395 envois, soit 43%). L'analyse de régression qui s'en suit permet de valider une bonne moitié des dix hypothèses proposées. Le dépouillement des réponses a permis d'orienter les entretiens semi-directifs vers des problématiques concrètes, liées notamment aux décalages entre les promesses effectuées par les cabinets et les ressentis des collaborateurs. En conclusion, le chercheur propose des « implications pour les cabinets d'audit » qui sont autant de recommandations en termes de gestion : bien encadrer les stagiaires, développer les séjours à l'étranger, repenser les relations entre les niveaux hiérarchiques, préserver des zones de liberté dans le travail etc.

Nous sommes donc bien en présence d'une enquête à la fois quali et quanti, qui analyse un aspect théorique précis de la qualité du processus d'audit : le contrat psychologique entre le cabinet et le collaborateur. Mais l'analyse est de nature ponctuelle et ne porte pas sur la narration d'une évolution ou d'une transformation du processus d'audit. Ce dernier n'est pas étudié en tant que tel. Ce travail de Herrbach s'inscrit donc davantage dans une logique de recherche de variations concomitantes que de véritable analyse de processus.

Souvent les recherches qui combinent les approches qualitatives et quantitatives le font dans l'ordre cité : elles commencent par un « élagage » ou un repérage des enjeux par quelques entretiens semi-directifs, puis elles constituent un modèle qui va être testé par un questionnaire. Herrbach a inversé le processus, s'appuyant sur la revue de littérature pour sa phase préliminaire, puis du quanti, et enfin du quali.

2.3. Modalités d'analyse de processus : exemples et limites

2.3.1. Entretiens et narration

En demeurant dans le registre de l'audit, l'entretien est une technique d'investigation potentiellement intéressante. Elle est d'autant plus tentante lorsque l'objectif est d'étudier le processus d'audit en tant que tel, sans le réduire d'emblée à des décisions ponctuelles comme la certification ou la détection de fraudes.

Dans un article qui traite de la compétence et de l'indépendance des auditeurs en tant que déterminants de la qualité du processus d'audit, Richard procède à soixante entretiens. Sa démarche se veut interprétative, tout en s'appuyant sur deux corpus théoriques existants :

- la théorie positive de l'agence, classique dans ce registre ;
- la sociologie économique qui postule le rôle essentiel des échanges sociaux et informels dans toute transaction économique (Williamson 1994).

Toute l'analyse de Richard, de la constitution du guide d'entretien au dépouillement du contenu, est axée sur la relation entre les auditeurs et leurs interlocuteurs principaux au sein des entreprises du CAC 40 : les directeurs financiers. Cette relation est analysée en tant que relation entre pairs, qui se nourrit des échanges personnels et professionnels à même de générer une confiance réciproque. La nature de cette relation serait un déterminant de la qualité du processus d'audit. La prise en compte du facteur temps dans l'établissement de la confiance est un signe distinctif qui nous permet de classer cette recherche dans la catégorie « analyse de processus ». Le guide d'entretien prévoit d'abord des questions fort diverses, liées au processus d'audit au sens large du terme : les modalités de sélection du cabinet, le rôle des comités d'audit, la négociation des honoraires etc.

Comme souvent en matière de recherche qualitative, la restitution des entretiens est effectuée par des verbatim partiels. Tout en interviewant différents corps de métier (auditeurs, managers de cabinets, directeurs financiers, experts, directeurs généraux) l'auteur a fait le choix de ne pas codifier des variables, ni de constituer des hypothèses. Il s'agit donc d'une démarche exploratoire qui met le doigt sur l'importance du difficile équilibre entre indépendance et compétence de l'auditeur. Ce type de recherche permet d'identifier des enjeux essentiels et divers. Mais les conclusions demeurent floues, et en tous cas moins précises que dans une investigation expérimentale et positiviste. La démarche dans son ensemble est difficilement reproductible car peu standardisée. Par ailleurs, le point de vue n'est que partiel (voire partial) en ce qu'il ne traite ni de la relation entre les auditeurs et leur hiérarchie (comme le faisait Herrbach), ni du rôle des instances de régulation.

Le recours aux entretiens semi-directifs est une méthode d'investigation qui se prête bien aux recherches portant sur les métiers de contrôle ou d'audit. Contrairement à des recherches en finance de marché, en comptabilité financière ou en marketing, qui peuvent s'appuyer sur des batteries de chiffres ou des bases de données standardisées, les recherches sur ces métiers nécessitent souvent des investigations en profondeur. Tantôt l'on préférera mener une étude de cas dans un contexte précis, tantôt on mènera une approche historique axée sur l'exploitation d'archives ou sur l'analyse de discours ou textes de lois.

2.3.2. Questionnaires

L'approche par questionnaire peut s'adapter à de nombreux cas de figure. Elle peut s'appliquer pour des études tout à fait ponctuelles tout comme pour des analyses longitudinales. Cela peut être le cas notamment lorsque l'on cherche à évaluer l'évolution des perceptions des acteurs sur un sujet donné. Évidemment le principe du panel est un recours possible, mais pas toujours facile à mettre en place dans des environnements mouvants et des contextes confidentiels. On peut alors se reporter à un questionnaire portant sur le processus en lui-même. L'approche de Lin & Chen (2004) est un exemple révélateur en la matière. Ces

auteurs s'intéressent au cas particulier de la République Populaire de Chine, où les modalités de contrôle et d'audit des sociétés ont été l'objet récemment de transformations profondes. Le passage d'une économie administrée à une économie de marché très ouverte a généré l'adoption de principes « occidentaux » de management et de contrôle. Les métiers de l'audit ne sont pas épargnés, d'autant plus que la fraude reste identifiée, selon les auteurs, comme une pratique coutumière dans le pays. Il y a donc superposition d'instances de contrôle d'état qui demeurent puissantes et de cabinets privés organisés sur le modèle libéral. Lin & Chen parlent ici d'un décalage en termes d'attentes (*expectation gap*) car il y a une forte attente des investisseurs et marchés financiers – voir même du public – alors que les moyens d'investigation et les responsabilités des auditeurs demeurent plus modestes. Ce gap a été identifié par différentes études, notamment aux États-Unis, et semble provenir en partie d'une surestimation du rôle des auditeurs, notamment en matière de lutte contre la fraude. La question se pose en Chine d'une manière particulière, du fait que la profession de l'expertise comptable et de l'audit indépendant ne s'est constituée que récemment, au courant des années quatre-vingt dix. Il eût donc été peu pertinent ici de raisonner en termes de variations concomitantes, en faisant comme si le métier d'audit était une pratique stabilisée et normalisée en Chine (si tant est que cela puisse être le cas par ailleurs). Les auteurs s'appuient donc à la fois sur une littérature théorique existante, ainsi que sur une bonne connaissance du contexte et de son histoire récente. Ils élaborent alors un questionnaire qui s'adressera à des auditeurs et à des bénéficiaires des audits. Quatre propositions sous-tendent ce questionnaire :

- Proposition 1 : Le rôle des auditeurs indépendants a été positivement reconnu par les bénéficiaires des audits comme par les auditeurs chinois.
- Proposition 2 : Il y a en Chine un *expectation gap* concernant les responsabilités des auditeurs. Trois sous-propositions en découlent :
 - Les perceptions des auditeurs et des bénéficiaires quant aux objectifs de l'audit diffèrent entre elles.
 - Les perceptions des auditeurs et des bénéficiaires quant aux tâches incombant aux auditeurs en matière de détection des fraudes diffèrent entre elles.
 - Les perceptions des auditeurs et des bénéficiaires quant aux responsabilités légales des auditeurs en cas de négligence diffèrent entre elles.
- Proposition 3 : La reconnaissance de l'importance de l'indépendance des auditeurs est en cours, parmi les auditeurs comme parmi les bénéficiaires.
- Proposition 4 : Il n'y a pas de résistance, ni de la part des auditeurs, ni de la part des bénéficiaires, vis-à-vis de la libéralisation des métiers de l'audit financier.

Les propositions formulées ont deux objectifs simultanés :

- Elles font office d'hypothèses (si l'on se place dans une logique hypothético-déductive) ou de questions de recherche (si on se veut davantage « exploratoire »).
- Elles permettent de structurer le questionnaire en lien avec l'objet de la recherche, qui est ici d'étudier des perceptions et leur évolution.

Lin & Chen déclinent ces quatre propositions en dix-sept « questions ». Ils demandent aux 198 répondants¹⁴ de donner leur opinion sur la question sur des échelles de Likert (de 1 à 5 selon qu'ils soient totalement d'accord ou en totalement en désaccord avec la question posée). Sur dix questions, les auteurs notent des différences significatives entre les réponses des auditeurs et celles des bénéficiaires. Sans entrer dans les détails, on peut relever deux conclusions majeures dans cette recherche :

- Dans l'ensemble, toutes les catégories professionnelles sont favorables à l'indépendance et au processus de libéralisation des métiers de l'audit en Chine.

¹⁴ Dont 30 auditeurs, 51 membres de l'administration d'état, 21 investisseurs, 71 managers et 25 enseignants spécialisés.

- Il y a bien un décalage en termes d'attentes, notamment en ce qui concerne la perception quant aux moyens de lutter contre la fraude.

La question de la qualité de l'audit est donc placée ici dans une perspective historique précise : celui de la transformation de l'économie et des pratiques d'audit chinoises. Toutefois, l'observation demeure ponctuelle. Les auteurs en sont conscients : au-delà du biais potentiel lié aux non réponses au questionnaire (75,2 %), ils signalent comme une limite inhérente à leur approche la non-connaissance des « bénéficiaires » quant à la nature réelle des prestations offertes par les grands cabinets occidentaux.

On peut en conclure qu'il est possible d'étudier un processus en cours par une approche ponctuelle axée, par exemple, sur un questionnaire. Il faut alors constituer ce dernier en intégrant la dimension de transformation dans les questions posées, ce qui permet de mesurer les perceptions des acteurs quant à un processus en cours. On évalue ici davantage les perceptions quant à la qualité de l'audit que des indicateurs intrinsèques de cette qualité. Évidemment, ce type de recherche est reproductible, et pourrait même donner lieu à des observations renouvelées dans le cadre d'un panel. Nous aurions alors les fondements d'une théorie du changement de nature plus interprétative.

2.3.3. Histoire et interprétation

Selon Van de Ven (1987), l'analyse longitudinale de processus ne peut aller bien loin si elle n'est pas sous-tendue par un « moteur théorique du processus de changement » (p. 337). Nous avons vu en figure 1 que ce « moteur » peut emprunter différentes formes (voir figure 1). Il peut consister en une approche historique ou socio-historique. On sait d'ailleurs que certains ouvrages en histoire des entreprises ont eu une influence considérable sur la pensée en sciences de gestion. On pense notamment à « La main visible des managers » de Chandler (1977), emblématique de cette *business history* fort active outre-Atlantique. On peut se référer aussi à quelques revues dédiées aux approches historiques de la gestion, comme *Entreprise et Histoire* pour ne parler que de la France. Certains travaux de sociologues empruntent des chemins similaires.

Pour en revenir à l'audit, Ramirez (2003) fournit une relecture intéressante de la problématique au travers de l'analyse de la transformation de la profession dans la France de la seconde moitié du XX^{ème} siècle. Selon l'auteur, « Les débats qui font rage dans la profession sur les vices et les vertus des auditeurs seraient difficilement compréhensibles sans la mise en perspective des différentes traditions professionnelles qu'incarnent les participants à ces débats » (p. 64). Une véritable analyse des processus de transformation s'appuie nécessairement sur une *mise en perspective* de l'objet étudié.

En s'appuyant sur la littérature existante et sur l'examen d'archives, Ramirez examine le processus de transformation de la profession qui passe d'une notabilité localement très enracinée à une organisation en réseau multinational sur le modèle anglo-saxon. Le passage d'un modèle dominant à un autre ne s'est pas fait sans conflits. Il semblerait même, selon l'auteur, que la stratégie de diversification des grands cabinets internationaux – qui les a conduits à mener des missions de conseil en parallèle à des missions de contrôle – a été à la fois un des vecteurs de leur domination du marché et une des causes sous-jacentes de la crise de confiance en cours. On a donc ici une perspective dialectique de la question de la qualité de l'audit. On peut en conclure deux choses :

- Dans une approche pleinement longitudinale, l'objet de recherche n'est pas stabilisé, étant lui-même l'enjeu de conflits, de tensions, d'évolutions technologiques ou conceptuelles. Cela est certes vrai pour l'audit, mais le serait également pour la stratégie d'entreprise, le contrôle de gestion, la publicité...
- Cette instabilité de l'objet ne peut être traduite sans une interprétation préalable de la logique en œuvre. Le recours à l'analyse historique est alors indispensable, avec bien

entendu différentes possibilités : exploitation d'archives d'entreprises, d'articles de presse, témoignages d'anciens, revues de littérature...

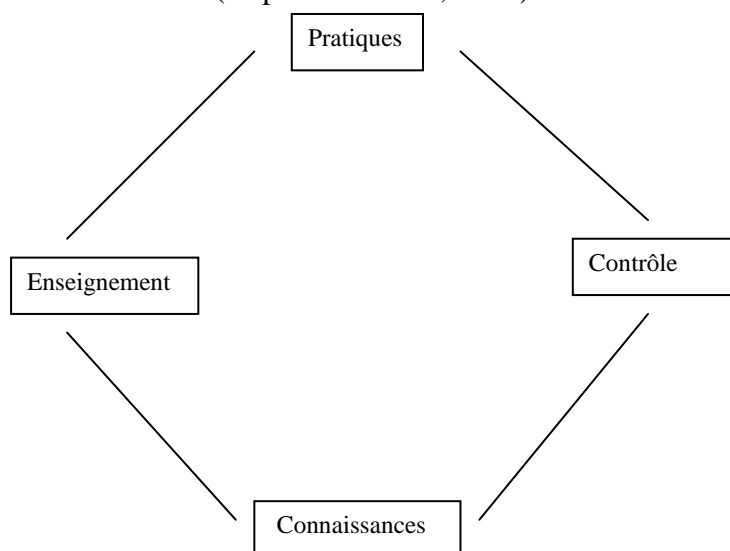
Dans ce cas – et dans ce cas seulement – l'on sera en présence d'une vraie analyse de processus.

En matière d'audit, un chercheur incarne idéalement cette tendance : l'anglais Power (1994). Il propose notamment une conception plus élargie de la question, en considérant l'audit comme un système de connaissances. Le schéma en figure 5 illustre cette conception, à notre sens transposable à bien d'autres contextes.

Selon Power l'audit peut être représenté comme un système de connaissances en quatre axes, à considérer dans l'ordre suivant :

- Des connaissances brutes, généralement reconnues comme des règles valides et déontologiques de la profession. On peut parler de « meilleures pratiques » telles qu'elles sont exprimées dans des manuels ou des rapports « autorisés » : les instances de régulation, les instituts professionnels...

Fig. 5
Le système de connaissances en audit
(inspiré de Power, 1994)



- Des mécanismes de diffusion de ces connaissances, au travers de processus plus ou moins formels d'enseignement et d'éducation.
- La pratique en elle-même, qui intègre un certain nombre de contraintes économiques, politiques et relationnelles, lorsque l'auditeur s'adapte au contexte. À ce stade il convient d'inclure le compte-rendu des pratiques, tant il est vrai qu'en audit – et ailleurs – la prose des rapports joue un rôle essentiel.
- Le contrôle de la profession, tantôt exercé par les pairs, tantôt par des autorités publiques de régulation. Ces modalités de contrôle varient dans le temps, modifiant le périmètre ou les contraintes de la profession.

Ce point de vue élargi induit une perspective constructiviste. Plutôt que d'étudier un objet de recherche sous l'angle de l'un ou l'autre de ses aspects, on l'abordera dans sa complexité historique et systémique. Pour le processus d'audit, on considérera ainsi qu'il englobe le rôle des cabinets dans les instances de régulation, la nature de la participation des auditeurs à la préparation des états financiers, les modalités de rédaction des rapports d'audit etc. La perspective d'un Power est ainsi bien plus ample que celle d'un De Angelo. Elle est le fondement d'une théorie globale qui interprète – au travers notamment du concept d'auditabilité (Power 1996) – l'évolution de la profession comme une extension progressive

du champ du contrôle. Cette logique de « contrôle du contrôle » s'étant à des domaines de plus en plus étendus : les finances certes, mais aussi la qualité, la valorisation des marques, la responsabilité sociale d'entreprise, l'environnement...

Une telle approche se démarque de l'analyse de contenus qui se focalise sur l'examen d'un output du processus pour évaluer sa qualité (la détection de fraudes, la certification...). On étudie ici le processus en lui-même, et pas seulement ses aboutissements observables. Le risque de créer une Suprême Théorie de la qualité de l'audit est ici présent : en avançant des propositions peu vérifiables car trop peu précises, le chercheur s'expose à la critique. Une manière de prévenir ce risque est de combiner plusieurs approches théoriques. Dans tous les cas, une forte culture du domaine étudié est ici nécessaire.

3) La combinaison de méthodologies

3.1. La palette élargie du chercheur

À l'instar des peintres dont beaucoup sont devenus des plasticiens, le chercheur en sciences de gestion dispose aujourd'hui d'un potentiel méthodologique de plus en plus vaste. Il peut ainsi mettre en œuvre plusieurs types de méthodes pour un seul et même projet de recherche. Nous avons vu plus haut que, quelle que soit l'optique envisagée (variances ou processus), plusieurs options méthodologiques existent. Nous allons le vérifier en deux temps, toujours par l'exemple :

- Dans une perspective expérimentale ou quasi-expérimentale, par le biais des méthodes dites de triangulation.
- Dans une perspective plus constructiviste, via la construction d'une théorie.

3.1.1. La triangulation et l'analyse quali-quantitative comparée

On parle de triangulation lorsque plusieurs méthodes sont utilisées pour une même question de recherche. Souvent elle s'applique dans des cas intermédiaires où le tout quanti est insuffisant (échantillons trop réduits par exemple) et le tout quali peu acceptable (le cas observable étant trop peu significatif). Il y a bien sûr des champs qui correspondent à de telles contraintes : en contrôle de gestion par exemple, les pratiques sont difficilement observables en grand nombre car confidentielles et non répertoriées dans des bases de données. Contrairement au chercheur en finances ou en marketing qui peut parfois s'appuyer sur des données publiées et standardisées, il est donc difficile à un chercheur en contrôle de ne faire que du quanti (sauf à se limiter à des retours de questionnaires). Inversement, l'exploitation d'un cas unique peut également être insuffisante car trop liée à un contexte précis. On trouvera donc souvent des approches de triangulation dans ces recherches sur le contrôle.

Il en est un peu de même en audit, où les impératifs de confidentialité ainsi que la durée – souvent très longue – de la collaboration auditeur / audité, rendent difficiles l'observation approfondie de nombreux cas. L'on a vu ici qu'Herrbach, par exemple, procédait en quelque sorte en triangulation pour sa recherche axée sur le contrat psychologique. Le plus souvent, la combinaison des diverses méthodes s'effectue de manière séquentielle : on commencera par une phase inductive fondée sur un ou plusieurs cas, pour enchaîner avec un analyse des contenus à vocation déductive. Mais on peut aussi envisager la triangulation comme une approche quasi-expérimentale, consistant en des allers-retours permanents entre le(s) cas et son (leur) traitement statistique.

C'est dans ce registre que s'inscrit la méthode quali-quantitative comparée¹⁵. Son ambition est clairement définie par Curchod : « En sciences de gestion comme dans beaucoup d'autres

¹⁵ Développée par Ragin (1987), elle a été bien décrite en français par De Meur G. et Rihoux B. (2002), ou encore par Curchod C. (2003).

sciences de l'homme et de la société, un fossé de plus en plus large se creuse entre les partisans des méthodes quantitatives et les partisans des méthodes qualitatives. Pourtant, loin de s'opposer, ces deux types d'approches sont complémentaires. La méthode qualitative comparée réconcilie ces deux pôles en combinant les avantages de l'un et de l'autre. » (op.cit. p. 157). La méthode consiste à codifier les observations de la réalité en constituant des variables binaires dont les deux modalités sont « présence » et « absence ». Si l'on cote 1 pour une présence et 0 pour une absence, on obtiendra une matrice telle que représentée en figure 6, inspirée de Kogut (2000), qui a appliqué cette méthodologie de façon stricte à une recherche portant sur l'exportation des modèles de management nationaux. Nous sommes donc bien en présence d'une approche semi-expérimentale, avec une modélisation de la réalité qui autorisera des comparaisons, et qui est amenée à être revue en cours de processus de recherche.¹⁶

Fig. 6
Matrice des variables binaires, exemple inspiré de Kogut (2000)

	Système bancaire intégré (A)	Système incitatif de hiérarchie des grades (B)	Coordination horizontale entre les unités opérationnelles (C)
Japon	1	1	1
Corée	1	0	1
France	0	1	0
États- Unis	0	1	0

La matrice ainsi constituée est ensuite réduite en forme booléenne, ce qui suppose une maîtrise préalable de cette forme d'algèbre, qui n'a pas lieu d'être rappelée ici. On pourra ainsi recenser des conditions nécessaires (distinctes des conditions suffisantes) à un phénomène, mais aussi élaborer des comparaisons et des distinctions. Le but n'est pas de repérer des causalités, mais plutôt d'élaborer des typologies pertinentes, en termes de comparaisons et de distinctions : types de comportements de consommateurs, de décisions stratégiques ou autres... Évidemment, lorsque les variables sont plus nombreuses, et qui plus est lorsque le chercheur désire s'appuyer sur des échelles progressives plutôt que sur des variables binaires, le traitement nécessitera un logiciel de traitement booléen, et l'on sera alors dans le cadre d'un protocole d'expérimentation plutôt quantitatif¹⁷.

Dans tous les cas cependant, on a ici une méthode intermédiaire entre le quali et le quanti, qui s'avère « bien adaptée aux petites populations – c'est-à-dire à un nombre de cas entre 4 et 50 – ce qui est fréquent en sciences de gestion. » (Curchod 2003). Mais les comparaisons sont nécessairement incomplètes, tant il sera rare que toutes les comparaisons possibles soient présentes. Dans le cas de la figure 6, seules 3 combinaisons sont présentes parmi 8 possibles. Certaines configurations plus efficaces, et peut-être existantes sur le terrain, ne sont pas observées. Qui plus est, le chercheur peut être influencé dans la codification et dans l'interprétation des données, lorsqu'il tendra à confirmer ses convictions personnelles. Cette limite est classiquement adressée aux démarches de recherche interprétatives et qualitatives. Une des manières de contourner ce risque est de retarder la revue de littérature. Celle-ci sera remplacée par des entretiens préliminaires. Dans le cadre d'une vraie triangulation « comparative », cette phase est en réalité permanente, car l'objet de recherche lui-même est

¹⁶ Dans le cas de la figure 6, par exemple, on s'aperçoit bien que la France et les États-Unis ont la même configuration du point de vue des seules variables A, B et C. Pourtant ces deux pays ont forcément des différences significatives en termes de « modèles de management ». On peut alors introduire une variable supplémentaire pour distinguer ces deux cas.

¹⁷ Avec 8 variables par exemple, on aurait déjà $2^8 = 256$ combinaisons possibles.

amené à évoluer au fur et à mesure des observations. C'est là un point commun avec les méthodes qualitatives purement constructivistes qui sont l'objet de la section suivante.

3.1.2. La construction d'une théorie

La construction d'une théorie peut se faire au fil du temps. Elle est alors le fruit de l'accumulation, par le chercheur, des observations et des lectures dont il va effectuer une synthèse théorique. C'est un peu le parcours d'un Power qui structure sa théorie après avoir mené plusieurs recherches sur l'audit.

On peut aussi construire une théorie ex nihilo, dans le cadre d'un projet précis. Il convient alors d'apporter au projet des garanties de scientificité par l'introduction de méthodes académiquement reconnues. À défaut, l'on aura un essai ou une revue de littérature, et non pas un travail de recherche proprement dit. Pour crédibiliser sa théorie, le chercheur se doit de faire un effort en termes de méthode.

La construction d'une théorie peut toutefois emprunter un chemin bien plus structuré. Une méthodologie s'y rapporte plus particulièrement : la théorie enracinée (*Grounded Theory*) de Glaser & Strauss¹⁸. La construction d'une théorie enracinée s'appuie au départ sur trois éléments :

- Le concept : une théorie axée sur l'observation primesautière de faits va nécessiter la conceptualisation préalable de ces faits. Lorsque dans un entretien le répondant fait état de difficultés liées à des dérangements incessants venant perturber sa mission, le chercheur peut codifier cela sous le concept de « dérangements ». Lorsque d'autres propos similaires seront rapportés, il les imputera au même concept, qui représentera alors une unité de base pour sa théorie.
- La catégorie : c'est la pierre angulaire d'une théorie. C'est un regroupement pertinent de concepts. Par exemple, si le chercheur assimile l'évocation de « dérangements » à des « arguments de justification », il créera cette dernière notion en tant que catégorie, en y intégrant d'autres concepts comme « le manque de temps » etc.
- La proposition équivaut à l'hypothèse ou à la question de recherche¹⁹. Elle table sur des liens entre une catégorie et ses concepts, ou entre différentes catégories. On pourrait analyser, par exemple, dans quels cas de figure les « arguments de justification » apparaissent.

Cette méthodologie est de nature inductive : la théorie n'est pas constituée a priori, elle est développée de manière itérative. Elle n'est en cela pas unique, puisque d'autres courants ont des caractéristiques similaires :

- L'*action research* de Lewin (1951), développée dans le giron de la psychologie sociale, qui prétend à la capacité du chercheur de mener des observations objectives de faits sociaux. Elle trouve des prolongements intéressants en sciences de gestion, notamment suite aux travaux d'Argyris & al. (1985) sur l'*action science*.
- La recherche intervention telle que la conçoit par exemple Hatchuel (1994) qui postule également qu'il y a interaction entre la production de connaissance et le terrain.
- Les méthodes *soft* de recherche opérationnelle, qui s'articulent autour de la structuration des problèmes davantage qu'autour de leur solution (Roy 1992).

La *Grounded Theory* présente une autre caractéristique en matière de stratégie d'échantillonnage. On devrait parler plutôt de saturation : l'objectif n'est plus de constituer un échantillon représentatif d'une population globale, mais d'opérer une sélection « chemin

¹⁸ Voir Glaser & Strauss (1967), mais aussi Strauss & Corbin (1998).

¹⁹ Glaser & Strauss parlaient à l'origine d'hypothèses. Il s'avère cependant que l'on n'est pas dans une logique hypothético-déductive où l'on testerait une hypothèse, mais plutôt dans une logique de formulation d'une hypothèse conceptuelle. Voir à ce sujet Whetten, D. A. (1989).

faisant » des cas. Glaser & Strauss (op.cit. pp. 105-115) citent ainsi l'exemple de la construction d'une théorie portant sur le comportement des infirmières d'un hôpital vis-à-vis des malades en phase terminale. Les premiers entretiens avec des infirmières ont révélé que certains patients étaient l'objet d'une attention particulière lorsque la perte pour la famille du malade est ressentie comme importante par l'infirmière. Un entretien vint alors à identifier un patient suscitant l'attention de l'ensemble des infirmières sans pour autant que cette composante familiale soit présente. Le modèle sera alors corrigé en intégrant une autre dimension : le patient étant chef d'une entreprise, les infirmières ont ressenti sa disparition comme un risque pour sa firme. On ne parlera donc plus seulement de l'influence familiale sur l'intérêt des infirmières pour les malades, mais plus généralement de l'influence sociétale. La recherche est alors prolongée dans l'espoir d'identifier d'autres liaisons, jusqu'à ce que l'on parvienne à une saturation du modèle dans l'échantillon. Il s'agit d'une méthodologie axée sur les processus et leur observation. Selon Huberman & Miles (1991), cela consiste en un "modèle interactif" dans lequel le chercheur recueille des données qu'il va codifier pour en retirer des conclusions qu'il vérifiera sur les observations suivantes. Il s'agit donc d'une démarche en boucle, où l'on enrichit les conclusions initiales, que les nouveaux éléments viendront compléter.

Le statut de la revue de littérature est également particulier. En situation d'entretien par exemple, pour ne pas influencer les répondants, le chercheur se doit de ne pas induire des hypothèses préalables. Il est notamment recommandé de se dispenser d'une revue de littérature préalable, qui risquerait de mener à des hypothèses théoriques prématurées. Glaser & Strauss préconisent de reporter, autant que faire se peut, l'exploration de la littérature en fin de recherche. Cette recommandation est d'autant plus judicieuse que l'objet même de la recherche est mouvant, et le corpus pertinent de littérature n'est donc identifiable qu'en fin de recherche.

3.1.3. Exemples

Nous allons illustrer le recours aux approches constructivistes liées aux questions sur la qualité du processus d'audit. Trois axes sont ici significatifs (sans pour autant être exhaustifs) :

- On peut considérer que le point critique du processus d'audit réside dans la négociation entre les deux principales parties prenantes : le manager responsable de mission au sein du cabinet (dorénavant MAN) et le directeur financier de l'entité auditée (dorénavant DF). L'on sait que cette relation est complexe en ce qu'elle est influencée par les caractéristiques des acteurs concernés, et en ce qu'elle conditionnera la qualité des outputs du processus. C'est là le point de départ d'une approche ambitieuse menée par plusieurs chercheurs britanniques (Beattie & al. 2001, 2004). L'approche s'inspire explicitement de la *Grounded Theory*, et s'appuie sur six cas où les deux interlocuteurs (MAN et DF) ont accepté de participer à des entretiens approfondis au sujet de leur collaboration. Notons ici que, assez classiquement, ces répondants ont été identifiés lors d'une enquête par questionnaire au cours de laquelle ils ont marqué leur accord de principe pour ces entretiens en profondeur. Les DF ont été interviewés en premier. Le guide d'entretien était extrêmement ouvert, consistant à demander à chaque DF de « raconter l'histoire » de leur relation avec le MAN. Ceux-ci furent interrogés dans un deuxième temps, pour raconter la même histoire de leur propre perspective. Dans les deux cas, l'enquêteur s'efforce de remonter à l'origine des événements, en posant des « pourquoi ? » afin de reconstituer les intentions des acteurs.

S'en suit alors la phase la plus délicate du codage des entretiens enregistrés. Pour ce faire, les auteurs procèdent en plusieurs étapes, en reprenant le triptyque évoqué plus

haut : le concept, les catégories et sous-catégories, la généralisation. Ces étapes ne sont pas des séquences chronologiques mais plutôt des niveaux d'analyse qui se chevauchent, de par la lecture puis les relectures des différents cas au fur et à mesure du (re)codage. Les auteurs insistent notamment sur une distinction entre l'analyse intrinsèque des cas (*within-case analysis*) et leur analyse croisée (*cross-case analysis*). Cette dernière est prépondérante dès lors que l'on se place dans la construction d'une théorie fondée sur les interactions.

Comme toujours pour ce type de recherche, les conclusions sont multiples et complexes.

À un premier niveau, on peut relever des observations quant à des variables. C'est le cas pour la catégorie « qualité des relations primaires » (entre MAN et DF), dans laquelle on retrouve les concepts suivants :

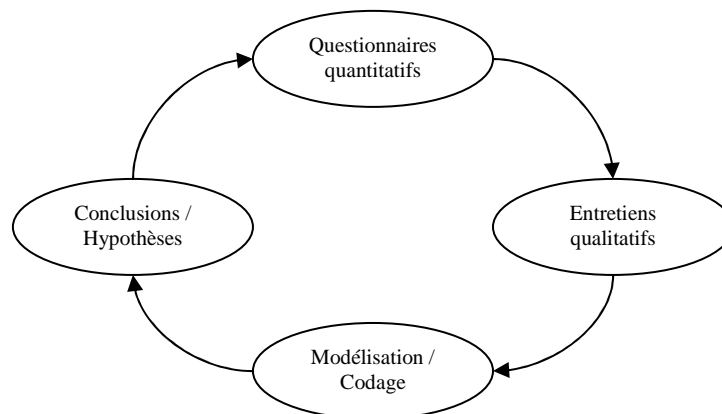
- Les objectifs mutuels
- Le respect mutuel et la confiance
- La compatibilité des personnels
- L'expérience et la compétence
- Le niveau d'intégrité professionnelle du DF vis-à-vis du MAN
- La différence d'âge
- L'antériorité du DF en tant que supérieur hiérarchique du MAN
- La durée de la relation

Il appert que deux concepts ont ici une influence négative sur la qualité des relations : la différence d'âge et l'antériorité professionnelle au sein du cabinet. Une perspective plus approfondie consisterait alors à prolonger la recherche pour tester la nature de cette relation, jusqu'à saturation. Dans ce cas, Beattie & al. se contentent de suggérer que le MAN, lorsqu'il fut antérieurement le subordonné du DF, se retrouve dans une situation d'infériorité dans la négociation. Évidemment, cette observation n'a pas de caractère représentatif, et n'a donc pas la robustesse que l'on pourrait obtenir sur une analyse quantitative de variables concomitantes.

À un second niveau, la qualité du processus en lui-même est analysée. On observe ainsi que lorsque celle-ci est problématique (cas où le consensus se révèle difficile), l'un ou l'autre « concept(s) » suivant s'avère présent : le caractère agressif de la culture du conseil d'administration ; l'audit soulève des problèmes considérés comme sensibles ; le problème apparaît dans une phase tardive du processus de reporting financier ; l'audité fait preuve de scepticisme ; l'entreprise est désorganisée. Évidemment, les constats effectués – qu'il n'y a pas lieu de recenser ici de manière exhaustive – sont autant de « pistes pour des recherches futures ». De par le caractère hautement confidentiel du propos (d'où l'allusion aux « portes closes »)²⁰, il est peu réaliste d'envisager une multiplication des observations. Toutefois, une telle approche qualitative en profondeur peut en théorie servir de point de départ à une analyse quantitative, fournissant de nouveaux proxys à des chercheurs qui s'intéressent aux déterminants de la qualité du processus d'audit. On aurait alors une chronologie en boucle telle que présentée en figure 7.

Fig. 7
La boucle complète

²⁰ La confidentialité consistait ici, non seulement à ne pas révéler les noms des firmes auditées et des cabinets, mais aussi de ne pas révéler des caractéristiques économiques qui permettraient de les identifier par déduction.



- On peut aussi considérer que la maîtrise de certains aspects techniques nouveaux est un facteur clé de la qualité du processus d'audit. À l'instar de bien d'autres métiers, la fonction d'audit a ainsi été transformée par l'informatisation croissante des données financières et opérationnelles. On peut même soupçonner que, dans les environnements dotés de systèmes informatiques complexes et spécifiques, le risque de fraude sera d'autant plus élevé. La question de la compétence en informatique se pose autant en mission (chez le client) qu'au sein des cabinets, ceux-ci étant en mesure d'orienter leurs recrutements en conséquence. Certaines recherches vont donc se focaliser sur cet aspect particulier. Là encore, on verra différentes approches. Brazel & Agoglia (2007) élaborent ainsi un protocole expérimental pour vérifier l'influence de la compétence des spécialistes en systèmes d'information comptable (SIC) sur l'évaluation des risques d'une mission. Pour l'essentiel, leur approche consiste à soumettre à 74 auditeurs de statut « senior » à un cas de figure virtuel d'une société à auditer, dont une des caractéristiques est la très récente installation d'un ERP traitant notamment la gestion des créances clients. La compétence en systèmes d'information est, dans ce registre, considérée comme un point critique, à tel point que les responsables de missions s'entourent souvent d'experts en audit informatique (EAI). Brazel & Agoglia testent six items en fonction, d'une part du niveau de compétence de cet expert, d'autre part du niveau d'expertise en SIC de l'auditeur :
 - L'évaluation du risque (indiqué par l'auditeur sur une échelle de 1 à 100).
 - La planification exprimée en nombre de procédures prévues.
 - L'encadrement (indicateur du nombre de procédures dévolues à des auditeurs « sénior »).
 - Le timing des tests exprimé en nombre d'heures budgétisé en tests de clôture des comptes.
 - L'extension représente le nombre total d'heures d'audit budgétées.
 - L'efficacité traduit l'évaluation du programme par un auditeurs expert (note de 1 à 10).

La principale hypothèse d'une plus grande différence de l'évaluation du risque entre les auditeurs experts et non experts lorsque l'EAI est faible, n'est pas confirmée ici. Les analyses de covariances (ANCOVA) menées révèlent par ailleurs quelques conclusions intéressantes. On observe notamment une forte propension des auditeurs experts à renforcer les procédures (planification, encadrement, tests...) lorsque l'EAI est considéré comme étant faible. Le niveau d'expérience de ce dernier est considéré comme critique à plusieurs titres. Les auteurs reconnaissent les limites de cette étude

et de ses conclusions, notamment de par le caractère virtuel de la situation expérimentale.

Sur une thématique similaire, Adebayo (2004) emprunte une voie différente. Sa thèse de philosophie s'intéresse au cas particulier – mais dorénavant familier – de l'environnement e-business, qui pose des questions spécifiques aux auditeurs, notamment au niveau de la matérialité des preuves électroniques. En gros, la question posée est de savoir en quoi la dématérialisation des documents (l'archivage électronique tendant notamment à se substituer au support papier) transforme le métier d'audit, et par là même les compétences relatives à son exercice. L'auteur revendique une approche inductive sans a priori, explicitement inspirée de la Grounded Theory. À l'inverse de Beattie & al., il adopte la technique de la saturation pour constituer son échantillon, à savoir les vingt-quatre auditeurs qu'il va interviewer de façon semi-ouverte (après avoir préalablement testé sa méthode d'entretien sur cinq auditeurs). Les entretiens sont enregistrés et retranscrits pour être traités par le logiciel NUD*IST (version N6), solution spécifique de codage arborescent inspiré de Strauss & Corbin (op.cit.). La phase de test avait mis en exergue quelques aspects à même de conduire cette stratégie d'échantillonnage : la différence d'âge était à plusieurs reprises évoquée, ainsi que la propension des auditeurs à s'entourer de spécialistes des systèmes d'information (ces derniers étant ainsi intégrés dans l'échantillon). Trois perspectives (qui correspondent à des écoles de pensée que l'on peut retrouver ailleurs) apparaissent comme étant bien distinctes, peu compatibles entre elles :

- Celle qui insiste sur les impératifs technologiques, s'appuyant sur une conception technocentrée de la question posée, et qui mettront l'accent sur des contrôles dans les SI.
- La conception socio-organisationnelle présuppose qu'il n'y a pas de changement majeur dans la manière d'opérer l'audit : que le support soit un fichier électronique ou un document papier, il faut croiser l'information avec d'autres sources de données (ce qui revient à effectuer des contrôles organisationnels).
- La perspective socio-technique met l'accent sur l'environnement de contrôle : l'information ne sera fiable que s'il existe un environnement (ou une culture) propice. C'est donc avant tout ce contexte qu'il s'agit d'examiner.

Le champ théorique tel qu'il ressort des entretiens menés par Adebayo s'articule autour de ces trois perspectives. Celui-ci théorise ensuite le comportement de l'auditeur en fonction de six variables :

- La responsabilité légale ;
- La réputation professionnelle ;
- La responsabilité professionnelle ;
- L'orientation vers les SI ;
- Les normes professionnelles ;
- L'objectif de l'audit.

En s'appuyant sur la littérature existante, il égratigne au passage les approches positivistes de la question, incapables d'expliquer la nature de la transformation du métier d'audit. Dans ses conclusions, il n'en propose pas moins pour chacune des variables, des embryons d'hypothèses qui pourraient sous-tendre une recherche hypothético-déductive sur les déterminants de la qualité de l'audit en milieu informatisé. Il s'agit donc clairement d'une approche qualitative et interprétative, qui va quelque peu au-delà de l'induction pour aller vers l'abduction. Selon Peirce (1878), cette logique est la seule voie qui puisse conduire à la formulation d'idées nouvelles. Koenig (2000) la définit ainsi : "L'abduction est l'opération qui, n'appartenant pas à la

logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses (...). L'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de tester et de discuter". C'est un peu la faiblesse de ces approches qui ressort ici : de par ses conclusions peu robustes, le travail d'Adebayo peut paraître inachevé.

- Enfin, on peut citer les approches cliniques qui s'appuient sur les cas d'exception. Au lieu de s'intéresser à la qualité d'un processus, elles s'intéresseront à examiner les cas où ce processus s'est révélé indiscutablement défaillant. L'audit se prête à cela, d'autant plus que certaines réglementations récentes sont venues renforcer les obligations de communication financière des entreprises dans une optique de plus grande transparence des activités de contrôle interne et externe. Ainsi, aux États-Unis, le PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) met à disposition du public, via son site internet, une partie du contenu de ses rapports d'inspection²¹. La méthode d'un Carrington relève d'une telle approche : partant du principe qu'un audit de qualité est un audit qui ne fait pas de bruit (ou qui ne « défraye pas la chronique »), il inverse la perspective en analysant de façon approfondie des missions d'audit dont on sait qu'elles se sont révélées défaillantes (2007). Il mobilise alors :
 - la consultation d'archives, y compris juridiques ;
 - la revue de littérature, y compris les journaux d'actualité et la presse professionnelle ;
 - des corpus théoriques existants (l'*Actors Network Theory* de Latour et l'auditabilité de Power).

Plus généralement, ce type d'approche est délicat à mettre en œuvre, et nécessite quelques précautions méthodologiques. En premier lieu, qu'est ce qui constitue une défaillance des auditeurs ? Si l'on s'en tenait aux seuls cas où les auditeurs sont poursuivis, le niveau de qualité serait supérieur à 99,5 % des cas (Francis 2004), et l'on n'observerait alors que les 0,5% des cas atypiques de bien des points de vue. À l'extrême, on en viendrait alors à considérer le seul cas des entreprises défaillantes (Enron par exemple) dont on reconstituerait a posteriori le parcours en mettant l'accent sur le rôle des auditeurs. Cela ne donnerait alors qu'une vision bien partielle de l'objet étudié. À l'inverse, si l'on veut considérer des cas plus nombreux, il va falloir déterminer des indicateurs plus sévères, et donc discutables, du phénomène observé. On se trouve ici en présence du dilemme classique dès lors que l'objet de recherche est complexe. Malgré tout, ce type d'approche a donné lieu déjà à nombreux travaux où le chercheur s'intéresse aux procédures disciplinaires mises en œuvre à l'encontre de cabinets d'audit : tantôt l'on exploitera les cas engagés par la SEC (*Security Exchange Commission*)²², tantôt l'on focalisera l'attention sur les cas problématiques constatés dans tel ou tel pays²³. Cependant, Carrington démontre au travers d'un cas qu'un défaut de production d'un audit abouti ne signifie pas pour autant une défaillance du processus d'audit... La question demeure donc très complexe.

4. Discussion

²¹ <http://www.pcaobus.org>

²² Voir : Campbell & Parker (1992), Brown & Calderon (1993), Licata & al. (1997).

²³ Voir pour la Suède : Carrington T. (op. cit.) ; pour la Finlande : Viitanen, J. (2000) ; pour une comparaison entre l'Allemagne et les Pays-Bas : Blij, I., Hassink, H., Mertens, G, and Quick, R. (1998).

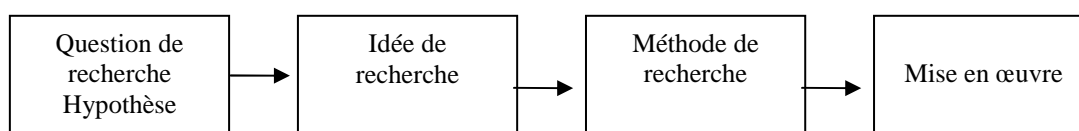
On s'aperçoit ainsi que, sur une même problématique, les approches méthodologiques sont diverses et variées. Il faut rappeler d'ailleurs que le panorama proposé ici n'a rien d'exhaustif.²⁴

4.1. Le choix des méthodes : préalable ou conséquence ?

La question qui se pose ici relève de la définition d'une stratégie de recherche, et non plus seulement du choix d'une méthodologie pour un projet donné. Distinguons deux cas de figure :

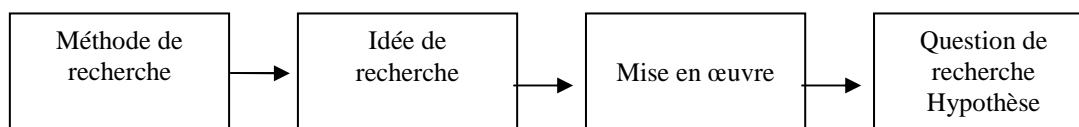
- Le chercheur a une idée précise de ses hypothèses de travail (la qualité du processus d'audit dépend de telle ou telle variable...), sans avoir de choix clairement arrêté quant aux méthodes de validation à mettre en œuvre. La stratégie est alors orientée par l'objet de la recherche, et la méthodologie se mettra au service de cette stratégie. Aucune option méthodologique n'est alors à écarter, le chercheur s'autorisant d'ailleurs à combiner plusieurs approches (étude de cas, entretiens, questionnaires, analyses de contenu...). **C'est là ce que nous appellerons la Stratégie A.**

Fig. 10 - *Chronologie de la Stratégie A*



- Le chercheur dispose de compétences méthodologiques préalables – issues de ses expériences et de sa formation initiale – qui vont influencer ses choix de méthodes. Il se contente d'une vague idée (sur la notion de qualité de l'audit et ses déterminants, par exemple) à titre de question de recherche, tout en ayant une conception bien arrêtée en termes de méthodes à mettre en œuvre dans un tel contexte (entretiens semi-ouverts avec des auditeurs...). La stratégie de recherche est ici orientée par la méthode. C'est ce que décrit March qui laisse ses étudiants « libres de choisir leur genre, mais (...) les juge strictement selon les canons de celui-ci. S'agit-il d'une enquête statistique, d'une modélisation, d'un article spéculatif, de sociologie ou d'économie ? (...) Chacun choisit à quel jeu il joue et nous n'avons pas d'avis à émettre sur ce choix, mais sur le talent avec lequel ils jouent ce jeu et en respectent les règles » (p. 11). **Nous parlerons ici de Stratégie B.**

Fig. 11 - *Chronologie de la Stratégie B*



Pour reprendre notre cas d'école, l'idée de départ de la stratégie A pourrait être une opportunité (un stage ou une mission au sein d'un cabinet d'audit) rencontrée par le chercheur, opportunité transformée en observation participante non déclarée (OPND), à un stade certes embryonnaire. La position du chercheur lui permet de poser des hypothèses quant aux déterminants de la qualité dans les missions d'audit. En même temps, sa position l'oriente

²⁴ Nous aurions pu évoquer aussi les méta-analyses de panels quanti, qui permettent de mieux valider les expérimentations en faisant notamment ressortir la robustesse des assertions consensuelles. Voir par exemple le travail sur 25 années de recherche effectué par Hay & al (2006) sur la question des honoraires d'audit.

« naturellement » vers des choix méthodologiques centrés sur son contexte : observation, lecture de rapports d'audit, accès privilégié à des informations confidentielles etc.

Inversement, un chercheur « de laboratoire » amené à s'intéresser à la même question prendra, de par sa position, des options méthodologiques orientées vers la revue de littérature, les analyses de bases de données ou de documents de référence ... Quel qu'il soit, le choix n'est pas toujours exprimé, étant même parfois inconscient dans la première phase. L'idée de recherche dépendra bien sûr de la méthodologie employée (et pas seulement le contraire).

Il est possible, nous l'avons vu, d'éviter les travers d'une spécialisation excessive en combinant les approches méthodologiques au sein d'un même travail. Cela sera d'autant plus facile lorsque des chercheurs s'associent sur un même projet, en tenant compte de leurs compétences respectives. Gumb & Noël (2007), par exemple, procèdent ainsi pour un article portant sur les rapports sur le contrôle interne rédigés par les dirigeants de firmes du CAC 40 : tandis que le premier apporte un savoir-faire en termes d'analyse lexicale, la seconde contribue au travail de par sa connaissance des contextes législatifs et de leur évolution.

4.2. La relation entre l'objet et la méthode

Herrbach (2000) a défendu le point de vue d'un impact des choix méthodologiques de recherche sur l'idéologie de l'audit financier. À vrai dire il explore surtout les possibilités de positionnement épistémologique (recherches positives versus interprétatives). Le fil rouge de la « qualité de l'audit » nous a permis de voir que diverses stratégies méthodologiques peuvent s'appliquer à une même problématique. Le tableau synoptique en figure 9 récapitule les recherches autour de la question de la qualité de l'audit citées ici. Ce type de tableau, s'il était exhaustif sur la question, pourrait être une synthèse de la littérature existante. Il a ici davantage vocation à préparer une synthèse qui va bien au-delà des recherches sur l'audit. Ceci illustre aussi le potentiel méthodologique que le chercheur en gestion peut trouver dans d'autres sciences sociales. Les possibilités sont légion, d'autant plus que les recherches en sciences de gestion ont été influencées, dans leur constitution comme dans leur évolution, par moult autres disciplines. L'origine académique (le « pedigree ») va en partie conditionner les orientations méthodologiques. Dans le registre évoqué ici, reprenons les recherches les plus typiques de chaque catégorie :

- Piot et Janin, enseignants chercheurs en comptabilité et finance, rompus aux protocoles quantitativistes, les mettent en œuvre pour analyser les déterminants de la gestion du résultat, utilisant la qualité de l'audit parmi d'autres variables. Ils étudient de facto l'audit financier dans son rôle théorique de limitation des manipulations comptables. Si l'on part du principe que le processus d'audit – et les problématiques de qualité qui s'y rattachent – ne s'applique pas qu'au domaine comptable... Et que même l'audit financier n'a pas pour seul objectif de dissuader les pratiques de gestion du résultat, on s'aperçoit que l'objet de la recherche est circonscrit par les choix méthodologiques.
- Adebayo, dans une thèse de philosophie, examine l'activité des auditeurs d'une perspective plus en amont, dressant davantage de pistes de recherche que n'apportant de conclusions. Pour ce faire, il se place dans une perspective qualitative et interprétative qu'il sera susceptible de répéter pour d'autres objets de recherche. En s'intéressant de façon privilégiée à la dimension informatique du métier, il tient compte d'un des aspects liés à la pratique contemporaine de l'audit.

Fig. 12 *Tableau synoptique des travaux de recherche évoqués*

<i>Auteurs & années</i>	<i>Quali / quanti Contenus / processus</i>	<i>Méthodes (nbre d'obs.)</i>	<i>Points forts</i>	<i>Points faibles (EA = empirisme abstrait ; SP = suprême théorie)</i>
Piot & Janin 2004	Quanti Variances	Analyse de données comptables (102)	Robuste, reproductible	Conclusions limitées Risque d'EA
Prat dit Hauret 2003	Quanti Variances	Quasi- expérimental Questionnaires (152)	Théorie sur l'éthique	Virtualité des situations Risque d'EA
Herrbach 2000	Quanti puis quali Variances	Questionnaires (170) et entretiens (12)	Combinaison de méthodes	Conclusions limitées
Richard 2006	Quali Variances & Processus	Entretiens (60)	Approche interprétative	Risque de ST
Lin & Chen 2004	Quanti Variances & Processus	Questionnaire sur les perceptions (198)	Questionnaire élaboré	Contexte spécifique
Ramirez 2003	Quali (historique) Processus	Revue de littérature Archives	Approche dialectique	Peu réfutable Risque de ST
Power 1996	Quali Processus	Analyse historique interprétative	Approche dialectique Construction de théorie	Risque de ST
Beattie & al. 2001	Quanti puis quali Processus	Grounded Theory Cas (6) et entretiens (12)	Combinaison par triangulation Pistes de recherches ultérieures	Recherche longue Conclusions peu contre-intuitives
Brazel & Agoglia 2007	Quanti Processus	Questionnaire (74) Expérimental	Reproductible	Situation expérimentale virtuelle
Adebayo 2004	Quali Processus	Grounded Theory Entretiens (24)	Pistes de recherche ultérieure	Conclusions peu vérifiables
Carrington 2007	Quali (analyse critique clinique)	Analyse de procédures disciplinaires Cas (1)	Combinaison de méthodes	Conclusions multiples Analyse rétrograde

On retrouve ainsi l'opposition classique quali / quanti : « La sophistication croissante des méthodes et l'utilisation d'outils informatiques complexes pour traiter les données quantitatives ou qualitatives obligent une spécialisation plus forte des chercheurs dans l'une ou l'autre des méthodes, ce qui contribue à renforcer cette opposition pourtant souvent dénoncée » (Curchod, 2003, op.cit.).

Il est possible, nous l'avons vu, d'éviter les travers d'une spécialisation excessive en combinant les approches méthodologiques au sein d'un même travail. Cela sera d'autant plus facile lorsque des chercheurs s'associent sur un même projet, en tenant compte de leurs compétences respectives.

Conclusions :

En illustrant notre réflexion par un fil rouge concernant des recherches sur la qualité de l'audit, nous pensons avoir apporté une contribution en divers points :

- Nous avons confirmé la pertinence du distinguo méthodologique entre analyses de contenus et études de processus.
- Ce faisant, nous avons proposé une synthèse récapitulative à même d'être utilisée à bon escient par des chercheurs en sciences de gestion : les forces et faiblesses des diverses approches, les méthodes concrètes de mise en œuvre, les difficultés etc.
- La distinction contenus / processus, pour être pertinente, n'en est pas moins complexe dès lors qu'elle peut être intégrée dans des boucles ou des combinaisons de méthodes. De telles pratiques nous paraissent plus riches qu'un simple positionnement rigide quali / quanti, positif / interprétatif ou processus / contenus...
- Dans certains cas, le positionnement méthodologique du chercheur pourra précéder l'idée même de recherche. Un contexte comme l'audit peut imposer une telle stratégie, certaines options méthodologiques étant difficiles à envisager.

Cependant, la principale conclusion porte sur l'influence du choix de méthodes sur l'objet même de la recherche. Dans certains cas le choix de méthode va restreindre l'objet de recherche en le cantonnant à certaines variables du modèle. Dans d'autres cas, l'objet de recherche va être élargi par le parti pris du chercheur qui s'orientera vers des champs connexes. S'il n'est pas forcément nouveau, un tel constat mérite réflexion. Il intéressera non seulement le chercheur en audit, mais l'ensemble des chercheurs en sciences sociales, où les objets de recherche ont des contours flous.

Bibliographie :

Abdolmohammadi M. & Wright A. (1987) An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments , *The Accounting Review*, Vol. 62, No. 1. January pp. 1-13.

Adebayo A.O. (2004) *Developing a Theory of Auditing Behavior in the Electronic Business Environment*, Dissertation for the degree of Doctor in Philosophy at Virginia Commonwealth University. Richmond, November.

Argyris C., Putnam R., Mc Lain Smith D. (1985), *Action Science*, Jossey-Bass.

Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R. (2001), *Behind Closed Doors: What Company Audit is Really About*, Basingstoke, Hampshire: Palgrave

Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R. (2004), *A Grounded Theory Model of Auditor-Client Negotiations* International Journal of Auditing. 8: 1-19.

Blij, I., Hassink, H., Mertens, G, and Quick, R. (1998). "Disciplinary practices and auditors in Europe: a comparison between Germany and the Netherlands" *European Accounting Review*; Vol. 7 Issue 3.

Boudon R. (1970) *L'analyse mathématique des faits sociaux*, 2^{ème} édition, Boudon, Paris.

Brazel J.F. & Agoglia C.P. (2007) *An Examination of Auditor Planning Judgements in a Complex Accounting Information System Environment* ; Contemporary Accounting Research Vol. 24 n° 4, pp. 1059-83.

- Brown, P. R. and Calderon, J. A. (1993). "An analysis of SEC disciplinary proceedings" CPA Journal; Vol. 63 Issue 7, p54
- Campbell, D. R. and Parker, L. M. (1992). "SEC Communications to the Independent Auditors: An Analysis of Enforcement Actions", *Journal of Accounting & Public Policy*; Vol. 11 Issue 4
- Carrington T. *Framing Audit Failure – Four studies on failures in auditing*; Academic Dissertation for the Degree of Doctor in Philosophy in Business Administration, Stockholm University, November 9, 2007.
- Chandler A.D. Jr – *La main visible des managers* ; Économica, Paris 1988 (version américaine 1977).
- Curchod C. (2003), La méthode comparative en sciences de gestion : vers une approche quali-quantitative de la réalité managériale *Finance Contrôle Stratégie* – Volume 6, N° 2, juin, p. 155 – 177.
- De Meur G. et Rihoux B. (2002), *L'analyse quali-quantitative comparée*, Academia Bruylant, Louvain-la-Neuve, Belgique.
- DiMaggio P.J. & Powell W.W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2 (Apr., 1983), pp. 147-160
- Francis J.R. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, Volume 36, Issue 4, December 2004, pp. 345-368.
- Giddens A. *The Constitution of Society, outline of the Theory of Structuration*. Cambridge: Polity Press, 1984.
- Glaser B.G. & Strauss A.L. – *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*; Aldine Publishing Company, Chicago 1967, 257 p.
- Gumb B. & Noël (2007) : Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse des discours, *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, Tome 13, pp. 97-126.
- Hatchuel A. (1994) Les savoirs de l'intervention en entreprise, *Entreprise et Histoire*, n° 7, pp. 59-75.
- Hay D.C., Knechel W.R., Wong N. (2006) Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes, *Contemporary Accounting Research*, Volume 23, Number 1 / Spring, pp. 141-191.
- Herrbach (2000) L'impact des choix méthodologiques de recherche sur l'idéologie de l'audit financier, *Comptabilité Contrôle Audit*, N° spécial, décembre 2000, pp. 57-67.
- Herrbach O. (2000), *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique* , Thèse de doctorat en Sciences de gestion présentée et soutenue le 8 décembre 2000, Université de Toulouse 1, 384 p.
- Huberman A.M. & Miles M.B. (1991) *Analyse de données qualitatives, recueil de nouvelles méthodes*, De Boeck-Wesmael , 480 p.
- Koenig G. (2000) "Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées" in David A., *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, ouvrage collectif FNEGE, Vuibert, pp. 83-110.
- Kogut B. (2000) *The Transatlantic Exchange of Ideas and Practices: National Institutions and Diffusions*, in *The New American Challenge: Firm's Strategies and European Policies*, Institut Français des Relations Internationales, Paris.
- Lewin K. (1951) *Field Theory in Social Science*, Harper & Row.
- Licata, M. P., Bremser, W. G., and Rollins, T. P. (1997). "SEC Enforcement Actions Against Auditors: Auditing Education Linked to the Pitfalls of Audit Practice" *Issues in Accounting Education*; Vol. 12 Issue 2

- Lin Z.J. & Chen F. (2004) An Empirical Study of Audit "Expectation Gap" in the People's Republic of China, *International Journal of Auditing* n° 8, pp. 93-115.
- March. J. G., & Olsen. J. P. (1986). *Garbage can models of decision making in organizations*. In J. G. March & R. Weissinger-Baylon (Eds.), *Ambiguity and command*: 11-35. Marshfield, MA: Pitman.
- March J.G. (1999) Les mythes du management ; Gérer et comprendre – Annales des Mines , septembre, pp. 4-12.
- Mills C.W. – L'imagination sociologique ; Librairie François Maspéro, Paris, 1967.
- Peirce C.S. – Textes Anti-Cartésiens, Aubier, Paris 1984 (éd. orig. 1878).
- Ponemon L.A. (1992), Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, N°3, p. 239-258.
- Poole M.S., Van de Ven A.H., Dooley K. & Holmes M.E. 2000. *Organizational change and innovation processes*. Oxford, UK : Oxford University Press.
- Power M. (1994) *The Audit Explosion: Rituals of Verification*; Oxford University Press, Oxford.
- Power M. (1996) *Making Things Auditable*; *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n°2-3, pp. 289-315.
- Prat dit Hauret C. (2003), *Audit et développement moral cognitif*, *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n°3, septembre, pp. 117-136.
- Prat dit Hauret (2007) : Éthique et décisions d'audit, *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1, Tome 13, pp. 69-86.
- Ragin (1987), *The Comparative Method*, University of California Press, Berkeley CA.
- Ramirez C. (2003) *Du commissariat aux comptes à l'audit – Les BIG 4 et la profession comptable depuis 1970*, *Actes de la recherche en sciences sociales* 2003, n° 146-147, pp. 62-79.
- Richard C. (2006) *Why an Auditor can't be Competent and Independent: A French Case Study*, *European Accounting Review* vol. 15, n° 2, pp. 153-179.
- Roy B. (1992) *Science de la décision ou science de l'aide à la décision*, *Revue internationale de systémique*, vol. 6, n°5, pp. 497-529.
- Strauss A. & Corbin J., *Basics of qualitative research, Grounded Theory procedures and techniques*, Sage Publications, London 1998, 270 p.
- Valois R. (1991) *Le rôle des causes comme instruments de la définition*, *Laval théologique et philosophique*, vol. 47, n° 2, , p. 193-201. Disponible sur <http://id.erudit.org/iderudit/400607ar>
- Van de Ven (1987) *Four Requirements for Processual Analysis*, in Pettigrew A. (Ed.) *The Management of Strategic Change*, London: Basil Blackwell pp. 330-341.
- Van de Ven A.H. (1992) *Suggestions for Studying Strategy Process: a Research Note*, *Strategic Management Journal*, vol. 13, pp. 169-188.
- Viitanen, J. (2000) "Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases against Auditors" *Svenska handelshögskolan*, Helsinki
- Whetten, D. A. (1989). *What constitutes a theoretical contribution?* *Academy of Management Review*, 14, 490-495.
- Williamson O.E. (1994) *Transaction cost economics and organization theory*, in: Smelser N.J. & Swedberg R. (Eds) *The Handbook of Economic Sociology*, pp. 77-107, Princeton University Press, Princeton N.J.